



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.723054/2015-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-003.618 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2019
Recorrente RECREIO VEICULOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE DE DECISÃO. OMISSÃO DE JULGAMENTO. MATÉRIA DA DEFESA. DECADÊNCIA DA AUTUAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

É nula a decisão que não se pronunciou sobre matéria apresentada na defesa acerca da decadência do lançamento, acarretando preterição ao direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade parcial do acórdão de primeiro grau, determinando o retorno dos autos à DRJ para que se profira nova decisão, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo José Luz de Macedo (Suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao acórdão nº 09-61.960, de 16/02/2007, da 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora (MG) que, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO PELO LUCRO REAL.

A opção pela tributação com base no lucro presumido está condicionada às regras estabelecidas em lei. O descumprimento dessas normas autoriza o Fisco a efetuar o reenquadramento da apuração com base na regra geral, Lucro Real, quando disponíveis os documentos contábeis e fiscais necessários a tal apuração.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. DOLO

A conduta planejada de formalização de sociedades em conta de participação com o único objetivo de se aproveitar dos benefícios da tributação decorrentes de opção pelo lucro presumido consubstancia-se em prática utilizada para lesar o Erário Público, devendo a autuação ser realizada com multa qualificada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

CSLL. APURAÇÃO IRPJ.

A apuração da CSLL deve seguir a mesma sistemática adotada na apuração do IRPJ. Quando a apuração do IRPJ for reenquadrada para o lucro real, sistemática equivalente deve ser adotada para a apuração da CSLL.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. DOLO

A conduta planejada de formalização de sociedades em conta de participação com o único objetivo de se aproveitar dos benefícios da tributação decorrentes de opção pelo lucro presumido, no caso, apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, consubstancia-se em prática utilizada para lesar o Erário Público, devendo a autuação ser realizada com multa qualificada.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010, 2011 PEDIDO DE PERÍCIA

É de se indeferir o pedido de perícia quando considerada prescindível à solução do litígio. A parte que invoca o direito resistido deve produzir as provas necessárias do respectivo fato constitutivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Início com os seguintes trechos do acórdão recorrido e do Termo de Verificação Fiscal (TVF), por retratar objetivamente os fatos e fundamentos em questão:

Trata o processo de autos de infração lavrados pela Delegacia de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro, Demac/RJ, em que se exige da Interessada acima identificada o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL).

Os tributos lançados foram acrescidos de multa de ofício qualificada de 150%, e juros de mora. A descrição dos fatos nos autos de infração informa que houve opção indevida pelo lucro presumido, para o IRPJ, e insuficiência de recolhimento da CSLL sobre receitas.

Tributo	Período de Apuração
. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ	Anos-calendário 2010 e 2011
. Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL	Anos-calendário 2010 e 2011
. Programa de Integração Social - PIS	12/2010 e AC 2011
. Contribuição p/Financiamento da Seguridade Social - COFINS	12/2010 e AC 2011

A impugnante é pessoa jurídica de direito privado constituída sob a forma de Sociedade Anônima de capital fechado e seu objeto social, conforme definido no art. 3º de seu Estatuto Social, é:

Art. 3º. O objeto social da Companhia é a comercialização de veículos novos e usados, suas peças e acessórios; exploração de oficinas mecânicas para reparos manutenções de veículos em geral/serviços de lanternagem, funilaria e pintura de veículos automotores; serviços de manutenção e reparação elétrica de veículos automotores; serviços de alinhamento e balanceamento de veículos automotores; serviços de instalação, manutenção e reparação de acessórios para veículos automotores; revenda de aditivos e lubrificantes, de pneus e câmaras e mediações de negócios.

Segundo a autoridade autuante, o procedimento de auditoria fiscal foi programado em virtude de, em procedimentos fiscais anteriores, ter havido a constatação de prática planejamento tributário indevido ou abusivo, por meio da utilização de Sociedades em Conta de Participação (SCP), constituídas especificamente para cada um dos seguintes objetos:

- mediação para Clientes Referenciados; e intermediação de Vendas de Captação de Financiamentos
- mediação e intermediação de Vendas a Frotistas;
- mediação e intermediação de Vendas Diretas Internet (VDI).

Em cada um de seus contratos, as SCP foram constituídas pela empresa RECREIO VEÍCULOS SA, sócio ostensivo, e pelo Sr. ELOY JOSÉ MENDONÇA BRAZ, sócio oculto e diretor da empresa RECREIO VEÍCULOS SA, e seus fundos sociais conformados como segue:

CLÁUSULA QUARTA - DO FUNDO SOCIAL

O Fundo Social desta Sociedade é de R\$ 1.000,00 (um mil reais), sendo distribuído entre os sócios, na seguinte proporção:

Nº	Sócias	R\$	%
01	RECREIO VEÍCULOS LTDA.	990,00	99,00
02	ELOY JOSÉ MENDONÇA BRAZ	10,00	1,00
	TOTAL.....	1.000,00	100,00

Todas as atividades das SCP mencionadas anteriormente, são executadas pelo sócio ostensivo RECREIO VEÍCULOS SA, conforme se pode verificar nas respectivas cláusulas segunda dos contratos de constituição das sociedades.

Das Autuações

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), de folhas 808 a 868, anexado aos autos de infração lavrados, complementam e esclarecem os procedimentos adotados pela autoridade autuante.

Transcreve-se no presente relatório as considerações iniciais da autoridade tributária que intencionam justificar a autuação:

Faz-se oportuno aludir às colocações efetuadas já desde a primeira auditoria, demonstrando a total vinculação, inter-relação e dependência mútua entre a venda dos veículos e os respectivos financiamentos (ver 15º parágrafo, págs. 07 e 08), evidenciando a total incorreção da conduta adotada pela fiscalizada.

Dessa forma, resta claro que a remuneração pela intermediação não pode ser tributada por outra sociedade que não seja aquela realizadora da venda. Este é o sujeito passivo titular da ação, do serviço, e assim sendo, o que gera o nascimento do fato gerador da obrigação tributária (aquisição de receita de serviços de intermediação). Não há, portanto, a possibilidade de se dissociar uma coisa da outra, uma vez que todo o operacional do processo que faz nascer o contrato de financiamento ocorre quase que concomitantemente à realização da venda do veículo, conforme também esclarecido já desde a primeira auditoria (16º parágrafo, pág. 09).

Importante repisar que, antes da criação das SCP, a intermediação de financiamentos para as vendas de veículos era feita pela própria fiscalizada e os valores auferidos a título de comissões eram registrados nas contas contábeis mencionadas no subitem 16.5.

(...)

Por tudo o que foi até aqui exposto, não restam dúvidas de que **os valores das comissões apropriados às SCP se referem a receitas oriundas/vinculadas às operações comerciais praticadas pela fiscalizada**, em seus estabelecimentos, sob a **total dependência de seus custos e despesas operacionais/vendas**, portanto, subtraídas indevidamente do cômputo da sua Receita Bruta.

Oportuno, mais uma vez, recorrer às considerações efetuadas no TVF da primeira auditoria, sobre o "Bem me quer/Mal me quer Tributário" (em detalhes no 22º parágrafo e subitens; pág. 13):

"... a partir de uma mesma flor (Venda de Veículo Financiada), definiam quais as pétalas deveriam ser mantidas agregadas ao núcleo (benéficas ao regime do Lucro Real) e quais deveriam ser "arrancadas" (receitas desprovidas de custos/despesas proporcionais relevantes - intermediação de vendas) e levadas à outra sociedade sob regime tributário mais apropriado/favorável para este tipo de receita (Lucro Presumido)".

59. Dessa forma, tendo em vista as todas considerações até aqui efetuadas e a manutenção da transferência de todo o lucro mercantil sobre as vendas financiadas para as SCP através das receitas de comissões de intermediação financeira, **subsistiu, nos anos-calendário em questão, a inadequação dos regimes tributários adotados pelas empresas envolvidas, acarretando lesão ao fisco federal na forma a seguir:**

Construção de prejuízos fiscais fictícios para benefícios em anos-calendário futuros.

. Redução a 32% da base de cálculo do IRPJ e CSLL sobre a receita transferida, considerando que as SCP eram optantes pelo regime do Lucro Presumido.

. Redução da tributação do PIS e COFINS, com aplicação de alíquotas menores (regime cumulativo, permitido às empresas sob o regime do Lucro Presumido).

60. Toda a situação descrita **justifica cabalmente a desconconsideração da existência de fato das SCP**. Como consequência, **esta fiscalização trouxe de volta as receitas de comissões por vendas diretas e intermediação financeira para a receita bruta da fiscalizada, procedendo ao lançamento dos créditos tributários relativos ao IRPJ; CSLL; PIS e COFINS**, conforme esclarecimentos prestados pela própria fiscalizada e respectivos registros contábeis, na forma a ser detalhada nos próximos tópicos deste TVF.

Das autuações referentes ao **IRPJ e à CSLL**, transcrevem-se os trechos constantes no TVF:

76. Os artigos 218 e seguintes do RIR/99 tratam da base de cálculo do IRPJ. Para a sua determinação, faz-se necessário conhecer o valor da Receita Bruta das vendas e serviços que, conforme o artigo 224, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (transcrições no 116º parágrafo, pág. 54).

77. No caso em tela, a venda de um veículo financiado enseja a ocorrência do fato gerador do IRPJ, representando um único evento/negócio econômico que contempla aspectos entrelaçados e indissociáveis entre si, quais sejam:

77.1. Sem a ocorrência de venda do veículo financiado, não há objeto a ser financiado, portanto, inexistente o contrato de financiamento.

77.2. A inexistência de financiamento, por outro lado, frustra a concretização da venda financiada, considerando-se a insuficiência de recursos do adquirente do veículo (cliente).

77.3. A venda financiada diferencia-se da venda à vista por agregar um valor econômico adicional relativo à comissão de intermediação de contrato de financiamento (bônus/prêmios comerciais, balizados em acordos/campanhas comerciais patrocinados pelas instituições financeiras), como forma compensatória e estimuladora às concessionárias em mantê-las como agente financiador de suas vendas.

78. No ato da negociação do preço de venda do veículo com seu cliente, as concessionárias sempre consideram agregado à sua margem de lucro este valor relativo à comissão de intermediação, sendo muitas vezes este preponderante, senão decisivo, para concretização da venda do veículo.

79. No presente caso, **todos os custos operacionais para a realização da operação de venda (manutenção predial; energia; água; seguro predial; etc.) são apropriados pelo sócio ostensivo, como também a maior parte das despesas (comercialização; marketing; propaganda; etc.).**

80. Desta forma, **fez-se necessário recompor o Lucro Líquido da fiscalizada nos anos calendário de 2010 e 2011, acrescentando todas as receitas indevidamente atribuídas às SCP, diminuídas, se for o caso, das deduções admitidas pela Legislação: vendas canceladas; descontos incondicionais e impostos sobre vendas (PIS, COFINS e ISS).**

81. As despesas operacionais **atribuídas às SCP também foram consideradas na apuração**, conforme cálculo demonstrado no quadro a seguir:

RESULTADOS DAS SCP (Financiamento; VDI e Frotistas)

01 a 09/2010 <i>Situação Especial - Cisão Parcial</i>	VALOR (R\$)	10 a 12/2010 <i>Situação Normal</i>	VALOR (R\$)
RECEITAS SCP GRUPO 3110 (*)	10.186.541,49	RECEITAS SCP GRUPO 3110 (*)	4.442.640,41
(-) PIS DEVIDO (**)	55.203,79	(-) PIS DEVIDO (**)	40.093,60
(-) COFINS DEVIDA (**)	254.760,74	(-) COFINS DEVIDA (**)	184.797,28
(-) ISS SCP GRUPO 321003 (***)	482.280,07	(-) ISS SCP GRUPO 321003	222.131,90
(-) VENDAS CANCEL. GR. 321004 (**)	0,00	(-) VENDAS CANCEL. GR. 321004	0,00
(-) DESP. OPERAC. SCP GR. 3410 (*)	269.670,11	(-) DESP. OPER. SCP GR. 3410 (*)	145.777,30
(=) RESULTADO DAS SCP :	9.124.626,78	(=) RESULTADO DAS SCP :	3.849.840,33

AC 2010 (consolidado)	VALOR (R\$)	AC 2011	VALOR (R\$)
RECEITAS SCP GRUPO 3110 (*)	14.629.181,90	RECEITAS SCP GRUPO 3110 (*)	12.165.441,63
(-) PIS DEVIDO (**)	95.297,39	(-) PIS DEVIDO (**)	166.837,02
(-) COFINS DEVIDA (**)	439.558,02	(-) COFINS DEVIDA (**)	768.461,41
(-) ISS SCP GRUPO 321003 (***)	704.411,97	(-) ISS SCP GRUPO CONTAS 321003	607.000,19
(-) VENDAS CANCEL. GR. 321004 (**)	0,00	(-) VENDAS CANCEL. GR. 321004 (***)	0,00
(-) DESP. OPERAC. SCP GR. 3410 (*)	415.447,41	(-) DESP. OPERAC. SCP GR. 3410 (*)	500.994,00
(=) RESULTADO DAS SCP :	12.974.467,11	(=) RESULTADO DAS SCP :	10.122.149,01

(*) Conforme quadro constante do 51º parágrafo, pág. 24.

(**) Conforme quadro constante do 75º parágrafo, páginas 36 a 38. Observe-se que o PIS e a COFINS já pagos/declarados em DCTF foram considerados na apuração dos créditos tributários lançados, razão pela qual os valores dos quadros acima divergem daqueles constantes do auto de infração.

(***) Depois de expurgados os valores relativos aos estornos de lançamentos.

82. Feitos os ajustes, chegou-se ao valor líquido da receita a ser tributada pelo Lucro Real, utilizando os valores declarados nas respectivas DIPJ, conforme demonstrado a seguir:

IRPJ 01 a 09/2010 Situação Especial - Cisão Parcial	VALOR (R\$)	IRPJ 10 a 12/2010 Situação Normal	VALOR (R\$)
Lucro Real Antes Competis. Prej. Declarado	(2.981.266,26)	Lucro Real Antes Competis. Prej. Declarado	(4.177.025,45)
Compensação úe Prejuízos Fiscais	0,00	Compensação de Prejuízos Fiscais	0,00
Lucro Real Após Como. Prej. Declarado (A)	(2.981.266,26)	Lucro Real Após Comp. Prej. Declarado (A)	(4.177.025,45)
Resultado SCP Recreio Veículos (B)	9.124.626,76	Resultado SCP Recreio Veículos (B)	3849.640,33
Base Tributável Ajustada = (A) + (B):	6.143.360,52	Base Tributável Ajustada = (A) * (B):	(327.185,12)

IRPJ AC 2010 Consolidado	VALOR (R\$)	IRPJ AC 2011	VALOR (R\$)
Lucro Real Antes Compens. Prej. Declarado	(7.158.291,71)	Lucro Real Antes Compens. Prej. Declarado	(4.341.369,78)
Compensação de Prejuízos Fiscais	0,00	Compensação de Prejuízos Fiscais	0,00
Lucro Real Após Comp. Prej. Declarado (A)	(7.156.291,71)	Lucro Real Após Comp. Prej. Declarado (A)	(4.341.369,78)
Resultado SCP Recreio Veículos (Bi)	12.974.467,11	Resultado SCP Recreio Veículos (B)	10.122.149,01
Base Tributável Ajustada = (A) * (B):	5.316.175,40	Base Tributável Ajustada = (A) * (B):	5.780.779,23

83. O IRPJ e a CSLL devidos pelas SCP foram apurados e declarados trimestralmente nas respectivas DCTF, sendo que, no caso do IRPJ, os débitos declarados correspondem ao imposto total apurado pela empresa diminuído do IRRF também relativo às SCP. Dessa forma, tanto o IRPJ (DCTF + IRRF) quanto a CSLL apurados como devidos à época devem ser abatidos no cálculo

dos respectivos créditos tributários levantados por esta fiscalização.

Obs: Os valores relativos ao IRRF das SCP constam das planilhas "CALCULO SCP 2010 IRPJ CSL PIS COFINS.xls" e "CÁLCULO SCP 2011 IRPJ CSL PIS COFINS.xls", fornecidas pelo contribuinte.

IRPJ e CSLL SCP -AC 2010

Período de Apuração	IRPJ			CSLL
	Decl./Pago Cod. 2089-08	IRRF	IRPJ Total	Decl./Pago Cód. 2372-08
1º Trim/2010	207.261,29	10.979,90	215.261,19	91.751,13
2º Trim/2010	193.831,93	54.621,31	243.653,24	100.376,09
3º Trim/2010	166.863,19	50.961,74	217.649,93	100.105,71
4º Trim/2010	257.222,71	63.172,63	325.395,34	127.948,04
Totais:	825.224,12	184.935,58	1.010.159,70	420.180,97

IRPJ e CSLL SCP -AC 2011

Período de Apuração	IRPJ			CSLL
	Decl./Pago Cód. 2089-08	IRRF	IRPJ Total	Decl./Pago Cód. 2372-08
1-TRIW2Q11	206.606,46	52.417,34	259.023,80	103.597,50
3TTRIW2011	139.461,79	36.540,31	176.002,10	72.786,53
	173.204,58	38.624,36	216.828,96	86.246,81
4-TRIW2011	160.763,39	59.073,90	219.837,29	87.719,79
Totais:	685.036,22	186.655,93	871.692,15	350.354,71

84. Verificou-se, entretanto, que os totais relativos ao IRRF informados pela empresa nas planilhas mencionadas no parágrafo anterior divergem dos valores declarados pela mesma nas respectivas DIPJ. O quadro abaixo apresenta tanto os totais de IRRF declarados quanto os valores utilizados para cálculo do IRPJ a pagar da própria Recreio Veículos:

Discriminação	D1 a 09/2010 (R\$)	10 a 12/2010 (R\$)	AC 2011 (R\$)
DIPJ Ficha 57 - Total de Retenções do IR na Fonte (exceto Órgãos Públicos)	22.182,34	8.729,95	30.401,08
DIPJ Ficha 12A - Cálculo do IRPJ s/ o Lucro Real Linhas 14 ou 15. Imposto de Renda Retido na Fonte	22.182,34	8.729,95	30.401,03
Saldo Disponível para Utilização pelas SCP:	0,00	0,00	0,00

85. Como se pode ver, todo o IRRF declarado pelo contribuinte foi utilizado na apuração do IRPJ a pagar da própria fiscalizada, **não havendo que se falar, portanto, em saldo de IRRF que pudesse ter sido aproveitado para utilização na apuração do IRPJ devido pelas SCP.** Dessa forma, elaborou-se o quadro a seguir,

com os valores de IRPJ e CSLL considerados por esta fiscalização e que serão deduzidos para lançamento dos créditos tributários ora apurados:

IRPJ e CSLL Compensados no Auto de infração - AC 2010

Período de Apuração	IRPJ Compensado no AI			CSLL. Compensada no AI Cód. 2372-08
	Decl./Pago Cód. 2089-08	IRRF Considerado	IRPJ Compensado no AI	
Mar-10	207.231,29	0,00	207.231,29	91.751,13
Jun-10	193.031,93	0,00	193.631,93	100 376,09
Set-10	166.688,19	0,00	166.638,19	100 105,71
Dez-10	257.222,71	0,00	257.222,71	127.943,04
Totais:	825.224,12	0,00	825.224,12	420.180,97

IRPJ e CSLL Compensados no Auto de Infração - AC 011

Período de Apuração	IRPJ Compensado no AI			CSLL. Compensada no AI Cód. 2372-08
	Decl./Pago Cód. 2089-08	IRRF Considerado	IRPJ Compensado no AI	
Mar-11	206.606,4\$	0,00	206.606,48	103.597,53
Jun-11	139.461.79	0,00	139.461.79	72.763,53
Set-11	173.204.58	0,00	173.204.58	86 243,61
Dez-11	160.763.39	0,00	160.763.39	87.719,79
Totais:	€35.036,22	0,00	685.036,22	350.354,71

VII - Da Ausência de Compensações Relativas aos Anos-calendário 2010 e 2011

86. Os procedimentos fiscais anteriormente encerrados geraram autos de infração para lançamentos dos respectivos créditos tributários apurados à época. Oportuno relembrar a evolução da utilização dos saldos de prejuízos fiscais/bases de cálculo negativas da CSLL, levantados pelas auditorias mencionadas:

86.1. Com relação à fiscalização relativa aos anos-calendário 2007 e 2008:

- Para o AC 2007: Após a apuração da Base Tributável Ajustada, efetuou-se a compensação dos prejuízos fiscais acumulados de exercícios anteriores que constavam nas DIPJ correspondentes.

- Para o AC 2008: Após as compensações de prejuízos realizadas relativamente ao AC 2007, restou um saldo de prejuízos fiscais que foi totalmente utilizado para compensação no auto de infração lavrado para esse período,

tendo sido o contribuinte intimado a retificar o LALUR em decorrência do aproveitamento de todo o seu prejuízo fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL, sendo também entregues ao mesmo, à época, os demonstrativos de saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, os quais indicavam não mais haver saldos a serem compensados.

86.2. Fiscalização relativa ao ano-calendário 2009: Conforme acima relatado, não restou qualquer saldo de prejuízos fiscais e/ou base negativa acumulada que pudesse ser aproveitado.

87. Como se vê, o saldo de prejuízos fiscais e/ou base negativa acumulada que o contribuinte havia registrado em seu LALUR foi integralmente aproveitado quando da lavratura dos autos de infração já desde a primeira auditoria. Dessa forma, não há quaisquer saldos acumulados a serem considerados para a lavratura do presente auto de infração.

88. Observe-se que o contribuinte apresentou DIPJ informando prejuízos fiscais tanto no AC de 2010 quanto no de 2011, razão pela qual não promoveu quaisquer compensações relativas ao período ora analisado, não havendo que se falar, portanto, em glosas de compensações indevidas.

As diferenças apuradas a título de IRPJ e a título de CSLL foram objeto dos lançamentos realizados por meio do auto de infração do IRPJ, de folhas 1150 a 1163, e do auto de infração da CSLL, de folhas 1164 a 1175.

Da Qualificação da Multa de Ofício

A autoridade tributária agravou a multa de ofício baseada na alegação de que a impugnante se utilizou de simulação com o intuito de pagar menos tributos. Para ilustrar, transcreve-se parte TVF referente ao caso:

Ao praticar as operações descritas nos tópicos anteriores, a fiscalizada tinha a clara intenção de fugir da oneração tributária, caminhando para a evasão tributária. Este "planejamento tributário", tal como concebido, buscou gozar de tributação mais benéfica através da criação das SCP (Lucro Presumido), em detrimento da real tributação (Lucro Real) sobre as receitas auferidas pela empresa.

Tal como arquitetado, este planejamento tributário indevido intentou o máximo lucro em detrimento da legalidade dos atos. Isto porque parte da receita da empresa foi artificial e abusivamente transferida para as SCP, sofrendo tributação bem mais favorecida. Desta forma, as SCP funcionaram como meros instrumentos para transferência de renda oriunda da atividade mercantil da fiscalizada. Ressalte-se, mais uma vez, que essas sociedades não desempenham qualquer outra função na estrutura da empresa, inexistindo razões econômicas

que justificassem sua constituição senão a clara intenção de contornar parte de suas obrigações para com o fisco.

Portanto, através do esquema desenhado, com a transferência abusiva de receitas da fiscalizada para empresas existentes apenas formalmente, parcela substancial da receita foi oferecida à tributação sob um regime de apuração bem mais favorecido. Tal prática tem como pano de fundo a obtenção da redução do ônus tributário e, também, o que é de suma importância: o aumento substancial, e por princípio injusto, da vantagem competitiva neste mercado, onde a competição comercial é muito acirrada.

Com esta estratégia contábil/tributária, a fiscalizada, que tem custos e despesas elevados e condições mais onerosas de tributação, minimiza artificialmente suas receitas de tal modo a gerar prejuízos fiscais sucessivos. De modo inverso, as SCP, que não possuem custos e despesas de vulto e dispõem de condições bem mais vantajosas de opção tributária, maximizam suas receitas, que sofrerão tributação sob um regime de apuração bem mais favorável.

Com esta simulação dos fatos, o contribuinte, de forma ardilosa, buscou contornar parte dos encargos tributários incidentes sobre os negócios jurídicos praticados. Toda essa engenharia foi desenhada, apenas, para a criação de instrumentos dos quais as partes envolvidas se utilizaram para encobrir (dissimular) os negócios efetivamente realizados, permitindo que se esquivassem de pagar integralmente os tributos incidentes sobre tais operações.

A recorrente recebeu os autos de infração e termo de encerramento da ação fiscal, em 28/12/2015. Apresentou impugnação, em 27/01/2016.

Como visto, a DRJ ratificou a conclusão da autoridade fiscal. A recorrente foi intimada do acórdão, em 14/03/2017 (fl. 1821) e interpôs recurso voluntário, em 12/04/2017 (fls. 1824/1879), cujas razões apresento, resumidamente, como segue.

Recurso Voluntário

Preliminares

Decadência

Alega decadência parcial (art. 150, § 4º, CTN). **Ressalta que a DRJ não teria apreciado tal pedido.** Em seu entendimento, como a empresa foi autuada em relação ao IRPJ, CSLL (este processo), PIS e COFINS (os outros autos, também em julgamento nesta sessão), a decadência de cinco anos deveria ser contada mês a mês. Assim, como a recorrente foi cientificada dos autos de infração, em 28/12/2015, todos os créditos tributários lançados antes de 28/12/2010 não mais seriam exigíveis, pois teria decaído o direito da RFB de lançar de ofício o tributo pago a menor.

Nulidades formais dos autos de infração

Autos apartados para Multa Qualificada

Alega que os autos seriam nulos por não respeitarem o art. 9º do Dec. nº 70.235/72 que, segundo seu entendimento, exigiria autos apartados para a penalidade relativa à fraude. Defende que deveria haver auto de infração específico para a multa qualificada.

Falta de fundamentação dos autos de infração

Alega que a DRJ não teria apreciado suas razões relativas à falta de fundamentação dos autos de infração. Defende que teria havido infração ao art. 5º, inc. LV, CF/88. Alega que fiscalização teria feito uma manobra para constituir o crédito tributário. Em seu entendimento, a fiscalização não teria fundamentado sua conclusão de que as Sociedades por Conta de Participação (SCP) só teriam sido criadas para que a recorrente pudesse reduzir sua carga tributária. Diz que, a abertura das SCP na mesma data e com os mesmos sócios não seria fundamento para conclusão quanto à ocorrência de fraude.

Os autos de infração seriam nulos pelo fato de não terem descrito com clareza, acompanhada de critérios legais, a infração que teria sido cometida pela recorrente (art. 12, Dec. 70.235/72).

Alega a nulidade dos autos de infração, pois, em seu entendimento, não haveria clareza, nem mesmo os critérios legais sobre a infração que teria sido cometida pela Impugnante. Resume as seguintes razões da autoridade fiscal: (a) que as SCP foram criadas na mesma data; (b) perante a existência de ligação de tais sociedades com uma prática lícita, qual seja, o planejamento tributário; (c) que as SCP possuíam os mesmos sócios e que eram, de fato e de direito, as pessoas efetivamente interessadas no resultado da empresa; e, ainda (d) as SCP foram constituídas com o mesmo valor de capital social, e que este correspondia ao montante suficiente para o efetivo início de suas operações.

Cerceamento de defesa. Indeferimento da Prova Pericial

Alega que, se a DRJ entendeu que os documentos e informações nos autos não seriam suficientes para se considerar que teria havido propósito negocial na criação das SCP, então seria o caso de se deferir a produção de prova pericial. Como foi-lhe negada, a DRJ teria incorrido em cerceamento de defesa. Alega que os documentos juntados não teriam sido analisados pela DRJ. Alega que haveria erros nos cálculos da fiscalização, o que justificaria a realização de perícia. Não há indicação do que seria considerado erro. Indicou rol de quesitos:

- 1) Queira o Sr. Perito confirmar e demonstrar, através de revisão de cálculos e devidas apurações, se o i. fiscal ao apurar a nova tributação de IRPJ e CSLL quando da pretensa desconconsideração das SCP, considerou nos mesmos todas as despesas atribuídas à SCP?
- 2) Queira o Sr. Perito confirmar e demonstrar, se pelo motivo da pretensa desconconsideração da SCP, as diferenças apontadas de PIS e Cofins foram consideradas pelo i. fiscal na nova apuração do IRPJ e CSLL?
- 3) Queira o Sr. Perito confirmar e demonstrar se na nova apuração do IRPJ o i. fiscal considerou de forma correta o abatimento de créditos desse imposto, realizados a título de IRRF?

4) Queira o Sr. Perito informar e demonstrar, levando em conta os quesitos anteriores, se ao final dos exercícios autuados, 2010 e 2011, foi apurado saldo negativo de IRPJ e CSLL e se os mesmos foram devidamente utilizados?

5) Queira o Sr. Perito demonstrar, ao final, qual seria o valor da pretensa autuação, caso se desconsidere a SCP's, levando-se em conta as respostas aos quesitos acima?

Mérito

Constituição das Sociedades por Conta de Participação (SCP)

Com o intuito de demonstrar a legalidade da constituição das SCP, a recorrente ressalta as seguintes características das SCP: exercem atividades distintas e secundárias, em relação ao objeto social da recorrente; atuam na intermediação de vendas (internet, vendas diretas, frotistas, captação de financiamentos). Indica as SCP vinculadas à recorrente, à época dos procedimentos de fiscalização. Alega que as SCP são juridicamente válidas e importantes para as atividades exercidas pela recorrente.

De acordo com o que prevê o art. 991 do Código Civil de 2002, figuram no contrato de constituição dessas empresas como sócio ostensivo a empresa Recreio Vitória Veículos S.A. (matriz e filiais) e o Sr. Eloy José Mendonça Braz como sócio participante, contribuindo ambos com a formação do patrimônio especial da sociedade conforme o art. 994 Código Civil de 2002.

Atividades Exercidas

Sustenta que as SCP exercem essencialmente a atividade de mediação e/ou intermediação de negócios (atividade fim), nas modalidades de venda a descritas à frente.

Vendas Diretas e Vendas a frotistas

Alega que as SCP prestavam serviços de intermediação entre o consumidor e a fábrica de veículos; e entre frotistas e a fábrica. Por esse serviço receberia remuneração (comissão). Informa que a comissão era paga pela financeira, pois tinha relação com o financiamento. A comissão não advinha do valor do veículo. Assim, as SCP trabalhavam com financeiras.

Captação Financiamento de Clientes Referenciados

Alega que o recebimento de comissões nessa modalidade é o mais comum existente no ramo de concessionárias, pois nesse caso, a remuneração é recebida pela atividade de mediação e intermediação de vendas que captem financiamentos para clientes referenciados. Isso significa que, em virtude do interesse de clientes da concessionária em realizar financiamento para compra do veículo, a SCP realiza o encaminhamento desses clientes às instituições financeiras que prestam tal serviço.

Sendo assim, pelo serviço prestado de encaminhamento desses clientes a tais instituições financeiras, cujo produto de venda é o "financiamento" do veículo, e realizado o negócio pelo consumidor, ou seja, a compra do "financiamento" como produto oferecido por

essas instituições, a SCP recebe uma comissão que é variável de acordo com o financiamento vendido.

Estratégia Operacional e Societária

Sustenta que há exercício de atividade de Intermediário de Negócios pelas SCP, na medida que intercedem, seja o encaminhamento do consumidor para negociação de financiamento, seja pela venda direta a Frotistas ou por VDI. Seria por esses serviços prestados que as SCP seriam remuneradas com percentual dos financiamentos (comissão).

Diz que a constituição de sociedades autônomas para o desenvolvimento de todas as atividades retro mencionadas, teria ocorrido por razões operacionais da empresa, que ao mesmo tempo em que viu no mercado uma possibilidade de empreender em uma atividade diversa/secundária da sua atividade preponderante, viu a necessidade de montar uma estrutura operacional/contábil/financeira, diversa daquela que já possuía, a fim da consecução dessa nova atividade.

Frisa que o contrato de concessão montadora x concessionária proíbe que a atividade seja exercida por outra pessoa jurídica autônoma, sendo esta a única forma legal que a Recorrente teria conseguido para viabilizar os novos negócios com a montadora.

Ao final desse tópico ressalta que, a ausência de contato das SCP com o mundo exterior, já que a apresentação dos consumidores para as financeiras se dava pela recorrente, não poderia ser considerado pela fiscalização e pela DRJ, que as SCP não teriam função alguma na estrutura societária da Recreio Veículos. Pediu a reforma do Acórdão e anulação dos autos de infração.

Desconsideração das SCP

A recorrente diz que não haveria fundamento para a fiscalização desconsiderar as SCP. Também não concorda com a conclusão de que a recorrente, em vez de criar departamentos, criou SCP para atribuir-lhe a função de intermediadoras.

Quanto ao entendimento da fiscalização de que as SCP não poderiam ter sido constituídas por tempo indeterminado, alega que a própria IN SRF nº 31/2001 autorizaria tal constituição.

Defende que a desconsideração da existência de tais SCP foi realizada de modo precário. Teriam sido ignoradas se não apenas a presunção de regularidade de constituição de tais sociedades por cota de participação, mas também como a evidente função econômica desempenhada pelas SCP ao intermediarem os negócios. Alega que era necessário para a realização de seu negócio principal: a venda de carros, a existência de empresas intermediadoras das vendas.

Afirmou que, não é a contribuinte que tem o dever de manifestar a função econômica das SCPs, ao contrário, cabe à fiscalização o dever de comprovar de forma minuciosa a ausência desta função.

Incorreta vinculação da receita por comissão às vendas de carros

Alega que não é correta a afirmação da fiscalização e da DRJ de que a recorrente receberia, em consignação, os veículos novos da montadora Volkswagen. Diz que os carros eram adquiridos pela recorrente.

Em relação ao modus operandi das operações de venda, informa que, a partir da escolha pelo consumidor da forma de pagamento (à vista ou financiado), entrariam em cena as SCP, na hipótese de escolha por financiamento. Diz que cabe ao consumidor e à financeira a negociação e efetivação. No caso, intermediada pelas SCP.

Não concorda com a conclusão da fiscalização e da DRJ de que a comissão pela intermediação está vinculada à venda dos veículos e por isso tal receita deve ser tributada na recorrente e não nas SCP. Para a fiscalização e DRJ, é a recorrente o sujeito passivo titular da ação, do serviço, o que geraria o nascimento da obrigação tributária (aquisição de receita de serviços de intermediação). De seu lado, a recorrente diz que a comissão não é pela venda e sim pela intermediação na aprovação de financiamento. O que seria realizado pela SCP e não pela recorrente. Salienta que, a intermediação independente da venda. A recorrente teria a obrigação de dar, enquanto que as SCP teriam a obrigação de fazer. Finaliza sustentando que, ocorreriam duas operações diferentes efetivadas por sujeitos diferentes, com fatos geradores tributários diferentes.

Para demonstrar essas afirmações, a recorrente ressalta que o pagamento de funcionários e pagamento de despesas operacionais realizados pelas SCP, para a consecução de suas atividades, seria segregado na contabilidade da recorrente. Reporta-se às folhas de pagamentos, balancetes, balanço patrimonial etc.

Configuração de Propósito Negocial

Além de concluir que as SCP seriam destituídas de personalidade, a fiscalização e a DRJ entendem que tais empresas teriam sido criadas apenas no intuito de economizar tributos e que sua existência estaria limitada apenas ao papel. Registram que as SCP funcionariam como forma de transferência de renda da atividade da recorrente, não desempenhando qualquer outra função na estrutura da empresa.

Destacou-se, ainda, que pelo exame dos registros contábeis das despesas operacionais apropriadas nas SCP, essas restringem-se basicamente a despesas com funcionários, o que resultaria na discrepância entre a receita recebida por essas e suas despesas.

A recorrente defende-se alegando que as SCP funcionam dentro do estabelecimento da sócia ostensiva (recorrente), utilizando apenas um pequeno espaço que se limita na maioria das vezes a uma mesa onde o funcionário, realiza suas atividades de intermediação de negócios. Assim, diz que, não haveria porque ter despesas com manutenção de prédios, energia, água etc. Frisa que, um dos propósitos da criação das SCP é a redução de custos operacionais o que poderia ser verificado caso. Em seu entendimento, estaria amparado no ordenamento jurídico e não haveria razão para a caracterização de evasão fiscal, nem mesmo para ser considerado com simulação.

Conclui esse tópico sustentando que o propósito negocial das SCP estaria patenteado no fato de que, em 2011, tornaram-se correspondentes bancários para a realização de

financiamentos bancários diretamente com clientes da recorrente. Reposta-se ao documento 8, anexo ao recurso voluntário.

Pagamento de tributos de todas as SCP no CNPJ da recorrente

A recorrente colaciona ementa de acórdão do TRF5 com o intuito de sustentar o entendimento de que haveria legalidade na forma que adotou para o recolhimento de tributos. Defende que, como sócia ostensiva, a ela competiria a responsabilidade pela apuração e recolhimento dos impostos devidos pelas SCP. Efetua os pagamentos devidos pelas SCP juntamente com seus próprios tributos. Fundamenta esse procedimento nas disposições da Instrução Normativa SRF nº 31/01.

Entende que, dessa forma, a determinação do lucro mercantil sobre vendas financiadas para as SCP, por meio de comissões de intermediação financeiras e outras não lesaria o Fisco em momento algum, pois, tais valores seriam concernentes às próprias atividades efetivamente prestadas pelas SCP e os tributos sobre tais atividades seriam devidamente recolhidos sobre a receita decorrente de suas atividades. Alega que esse procedimento estaria em conformidade com a legislação que regula a tributação pelo lucro presumido. Diz que não devem prevalecer, portanto, as assertivas acerca desse tema levantadas pelo Fisco, no auto de infração impugnado.

A recorrente ainda defende que a SCP é sujeito passivo tributário e todos os tributos por ela devidos são apurados e recolhidos pelo Sócio Ostensivo -Recreio Veículos (recorrente). Todavia, a apuração dos tributos devidos pela SCP é feita independentemente da apuração dos tributos devidos pelo sócio ostensivo, sendo aquela feita pelo Lucro Presumido e essa pelo Lucro Real. Dessa forma, o lucro apurado na SCP (já efetivadas as deduções e incidência de impostos) é distribuído aos sócios, como dividendos e nos moldes da legislação fiscal, não estão sujeitas novamente à tributação.

Com isso, diz que não estaria correto dizer que a recorrente transfere receitas obtidas em sua atividade mercantil (vendas de veículos) à Sociedade em Conta de Participação, já que, as receitas recebidas por essas sociedades são apenas quanto às comissões recebidas pela atividade de intermediação de negócios, que também é tributada conforme rege a lei. Ressalta ainda, que referidas receitas decorrem de uma atividade diversa da venda de veículos, não caracterizada como a atividade-fim da recorrente.

Assim, finalizando esse tópico, a recorrente diz que, a desconsideração das SCP pela Autoridade Fiscal, ainda que funcionem como forma de planejamento tributário, não tem qualquer amparo legal. Ao contrário, seria forma abusiva e arbitrária de utilização de poder.

Multa de ofício. Efeito confiscatório

Em sua defesa, invoca a declaração de voto do Conselheiro divergente do acórdão recorrido, quanto ao não cabimento da multa qualificada de 150% (art. 44, inc. I, § 1º, Lei nº 9.430/96) e da representação para fins penais.

Destaca os seguintes termos do TVF (fl. 45):

“ao praticar as operações descritas nos tópicos anteriores, a fiscalizada tinha a clara intenção de fugir da oneração tributária, caminhando para a evasão tributária. Este "planejamento tributário", tal como concebido, buscou gozar de tributação mais benéfica através da criação das SCP (Lucro Presumido), em detrimento da real tributação (Lucro Real) sobre as receitas auferidas pela empresa.

Com esta simulação dos fatos, o contribuinte, de forma artilosa, buscou contornar parte dos encargos tributários incidentes sobre os negócios jurídicos praticados. Toda essa engenharia foi desenhada, apenas, para a criação de instrumentos dos quais as partes envolvidas se utilizaram para encobrir (dissimular) os negócios efetivamente realizados, permitindo que se esquivassem de pagar integralmente os tributos incidentes sobre tais operações."

Ressalta que esses fundamentos da fiscalização seriam precários e não se prestariam a fundamentar a multa qualificada. Alega que não há no Termo de Verificação Fiscal a qualificação da conduta autuada. Diz que inexistiria indicação precisa da suposta conduta antijurídica da Recorrente que justificaria a aplicação da multa qualificada. Tampouco haveria indicação do dispositivo do CTN em que se enquadraria a conduta em questão. Nos autos de infração haveria somente acusação genérica, sem qualquer fundamentação fática ou legal capaz de atender o princípio da motivação dos atos administrativos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

O recurso voluntário é tempestivo, a recorrente está regularmente representada e a matéria a ser apreciada é de competência desta Turma. Conheço do recurso.

Preliminares

Decadência

A recorrente alega decadência parcial (art. 150, § 4º, CTN). **Ressalta que a DRJ não teria apreciado tal pedido.** Em seu entendimento, como a empresa foi autuada em relação ao IRPJ, CSLL (este processo), PIS e COFINS (os outros autos, também em julgamento nesta sessão), a decadência de cinco anos deveria ser contada mês a mês. Assim, como a recorrente foi cientificada dos autos de infração, em 28/12/2015, todos os créditos tributários lançados antes de 28/12/2010 não mais seriam exigíveis, pois teria decaído o direito da RFB de lançar de ofício o tributo pago a menor.

Analizando o acórdão recorrido, verifica-se que constou somente do relatório as respectivas arguições sobre decadência parcial. Todavia, realmente não consta do voto condutor, nem mesmo do acórdão, o entendimento da DRJ a respeito.

A DRJ deve examinar as razões de defesa suscitadas pela impugnante contra todas as exigências, em conformidade com as disposições do art. 31 do Dec. nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93, a saber:

*Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às **razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.***

Sendo assim, o prosseguimento desse julgamento caracterizaria supressão da primeira instância e, por consequência, cerceamento de direito de defesa, caso se concluísse, nesta segunda instância, por não acolher a alegação de decadência.

Ante ao exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de nulidade parcial do acórdão de primeiro grau, determinando o retorno dos autos à DRJ para que se profira nova decisão.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil